

国立大学法人の監査制度

山下 寿文

1. はじめに

国立大学は、平成16年4月に短期大学や大学院大学を含めて89大学が法人化され、国立大学法人となった。国立大学法人は、国から独立することにより大学の個性化を促し、大学の競争力を強化し、国民に対しその義務を果たすことを目的とする。法人化に際しては、その目的を達成するために最高意思決定機関として学長及び理事で構成される役員会が設置され、従来の教授会中心のボトムアップ型の意思決定からトップダウン型の意思決定への道を開き、学長のリーダーシップの強化を図っている。この他、学外者が2分の1以上を占め、大学の経営面を協議する大学協議会、学内の代表者で構成され、教育・研究面を審議する教育研究評議会が設置された。

国立大学法人には、その業務の効率化⁽¹⁾や適正化を図る上で、総務庁の行政監察、会計検査院の検査、文部科学省の国立大学法人評価委員会の評価、総務省の政策評価・独立行政法人評価委員会による評価、大学評価・学位授与機構による教育研究面の評価の他、監事による業務監査、さらに、「新しい『国立大学法人』像について」（平成14年3月26日）が国立大学法人における検討の視点としてあげた「財務面における説明責任の遂行と社会的信頼性の確保」に関連して、監事及び会計監査人による会計監査が義務付けられた。

本稿では、国立大学法人における総務庁の行政監察、会計検査院の検査、各種評価委員会の評価等を除く監事による業務監査並びに監事及び会計監査人による会計監査について考察を行う。

2. 国立大学法人の運営組織

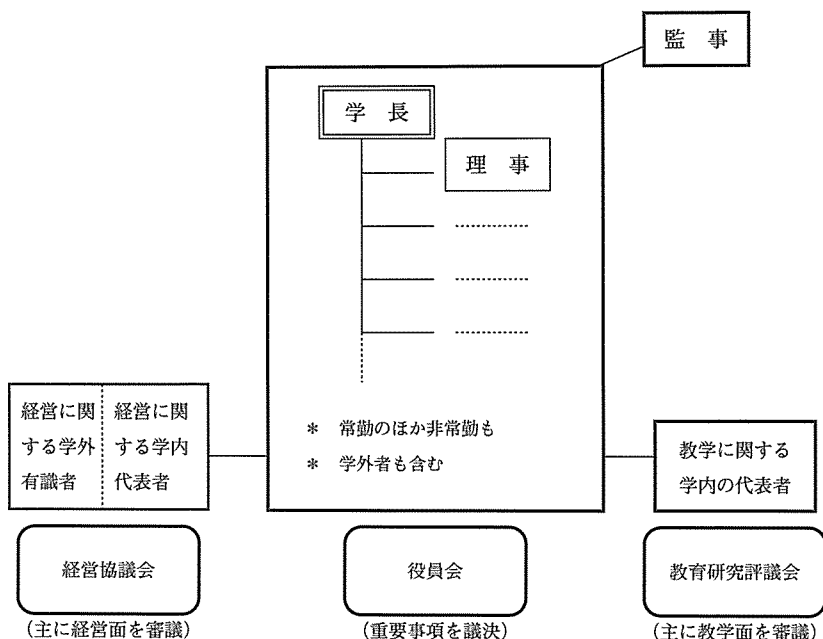
国立大学法人法（以下、「国法」という）によれば、各国立大学法人は、役

員として、その長である学長、監事2人及びある員数以内の理事を置く（国法第11条）と定める。さらに、国立大学法人の運営組織として、図表1のように、役員会、経営協議会及び教育研究評議会が設置される。

役員会は、学長及び理事で構成される会議で、中期目標への意見及び年度計画、予算の作成・執行並びに決算書の作成に関する事項等重要事項について審議を行う（国法第11条第2項）。

経営協議会は、学長、学長が指名する理事及び職員、役員又は職員以外の者で大学に対して広くかつ高い識見を有するもののうちから教育研究評議会の意見を聴いて学長が任命する委員により組織される（国法第20条第2項）。その際に、役員又は職員以外の者が委員総数の2分の1以上を占める必要がある（同条第3項）。審議事項は、中期目標への意見や中期計画及び年次計画に関する事項のうち経営に関するもの、学則、予算の作成・執行並びに決算

図表1 国立大学法人の運営組織



（出所）国立大学等の独立法人化に関する調査検討会議「新しい『国立大学法人』像について」（平成12年3月26日）の図を一部修正。

に関する事項等経営に関する重要事項である(同条第4項)。なお、議長には学長があてられ、経営協議会を主宰する(同条第5項及び第6項)。

教育研究評議会は、学長、学長が指名する理事の他、学部、研究科、大学の附属研究所及びその他教育研究上の重要な組織の長のうち教育研究評議会が定める者等教学関係の学内代表者により組織される(国法第21条第2項)。審議事項は、経営に関するものを除く中期目標への意見、中期計画及び年次計画に関する事項、経営に関する部分を除く学則その他教育研究に係る重要な規則の制定又は改廃に関する事項及び教育人事に関する事項等(同条第3項)研究教育に関する事項である。なお、議長には学長があてられ、教育研究評議会を主宰する(同条第4項及び第5項)。

上述のように、国立大学法人の運営組織には、その長である学長が係り、その意思決定を行うことにより、学長のリーダーシップの強化を図っていることがわかる。このような学長のリーダーシップのもとに行われる当該国立大学法人の業務や経理の効率化や適正化、さらには財務面における説明責任の遂行と社会的信頼性の確保のために、総務庁の行政監察、会計検査院の検査、文部科学省の国立大学法人評価委員会の評価、総務省の政策評価・独立行政法人評価委員会による評価、大学評価・学位授与機構による教育研究面の評価の他、監事と会計監査人による監査を受ける必要がある。

3. 国立大学法人における監査の種類

3-1 監事による業務監査

監事は、国立大学法人の業務を監査し、監査の結果に基づき、必要があると認める場合は学長又は文部科学大臣に意見を述べることができる(国法第11条第5項)。監事は、文部大臣が任命し(国法第12条第8項)、その任期は2年で再任が可能となっている(国法第15条第4項及び第5項)。政府又は地方公共団体の職員(非常勤の者は除く)は、監事にはなれないが、教育公務員で政令で定める者は、非常勤の監事になることができる(国法第16条第1項及び第2項)。

監事は、業務監査の結果について、学長又は文部科学大臣に意見を述べる

ことができることから、その実質を確保するために監事の身分保証が必要となる。つまり、監事の解任が濫用されてはならない。監事の解任は、政府又は地方公共団体の職員等になったとき、心身の故障のため職務の遂行に堪えないと認められるとき、職務上の義務違反があるとき、及びその他監事たるに適しないと認めるときになされる（国法第17条第1項及び第2項）。

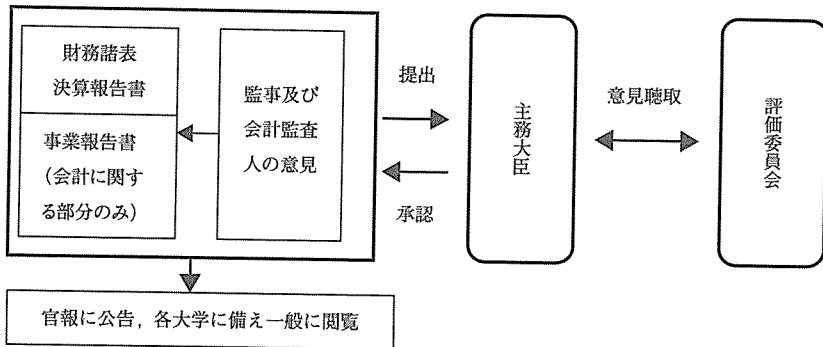
監事は、職務上知り得た秘密をその職を退いた後も漏らしてはならない（同条第18項）という守秘義務がある。守秘義務に違反した場合、1年以下の懲役又は50万円以下の罰金に処せられる（国法第38条）。

監事が監査する国立大学法人の業務の範囲は、次のとおりである（国法第22条第1項）。

- (1) 国立大学を設置し、これを運営すること。
- (2) 学生に対し、修学、進路選択及び心身の健康等に関する相談その他の援助を行うこと。
- (3) 当該国立大学法人以外の者から委託を受け、又はこれと共同して行う研究の実施その他の当該国立大学法人以外の者との連携による教育研究活動を行うこと。
- (4) 公開講座の開設その他の学生以外の者に対する学習の機会を提供すること。
- (5) 当該国立大学における研究の成果を普及し、及びその活用を促進すること。
- (6) 当該国立大学法人における技術に関する研究の成果の活用を促進する事業であって政令で定めるものを実施する者に出資すること。
- (7) (1)から(6)の業務に附帯する業務を行うこと。

ただ、監事の業務監査に際しては、「大学における教育研究の特殊性に鑑み、基本的には各教員による教育研究の個々の内容は直接の対象としないことが適当」（『新しい『国立大学法人』像』平成12年3月26日）と考えられる。つまり、各教員による教育研究の個々の内容は、監事の業務監査の対象とはならない。

図表 2 財務諸表等ディスクロージの流れ



3-2 監事及び会計監査人による会計監査

独立行政法人通則法（以下、「通則法」という）によれば、図表 2 のように、国立大学法人は、毎事業年度、貸借対照表、損益計算書、キャッシュ・フロー計算書、利益の処分又は損失の処理に関する書類、国立大学法人等業務実施コスト計算書及び附属明細書（以下、「財務諸表」という）に事業報告書と決算報告書を添え監事及び会計監査人による意見を付して、文部科学大臣に提出し、その承認を受けなければならない（準用通則法第38条第1項及び第2項）。つまり、国立大学法人は、財務諸表、事業報告書（会計に関する部分に限る）及び決算報告書（以下、「財務諸表等」という）について、監事の監査の他、会計監査人の監査を受けなければならない（準用通則法第39条）。その後、国立大学法人の役員は、財務諸表、事業報告書、決算報告書若しくは監事及び会計監査人の意見を記載した書面を備え置き、又は閲覧に供しなければならないが（準用通則法第38条第4項）、これに違反したときは、20万円以下の過料に処せられる（国法第40条）。

独立行政法人に対する会計監査人の監査に係る報告書（以下「報告書」という）の改訂（平成15年7月4日）によれば、財務諸表監査は、国立大学法人監査の中核をなすものであり、会計監査人は、国立大学法人会計基準及び一般に公正妥当と認められる会計基準に準拠しているかどうかを監査する。事業報告書は、業務運営の状況を報告することを目的とするもので、その監査は、財務諸表と密接に関連する会計に関する部分について、財務諸表と矛

盾する記載がないかどうか確認的に行われる。決算報告書は、国立大学法人において運営費交付金等国からの財政措置が講じられ、財政法及び会計法の適用を受けることから、予算の区分に従い作成されるもので、その監査は、予算の区分に従って決算の状況を正しく表示しているかどうかについてチェックする。

以上、会計監査人による監査は、商法監査と類似した財務諸表及び事業報告書（会計に関する部分に限る）に対する監査に加えて、予算決算対比を目的とする決算報告書監査も求められるが、その中心となるのは財務諸表監査である。

財務諸表等に対する監査について、報告書によれば、監事と会計監査人の関係は、次のように解される。つまり、監事は、会計監査人の行った監査の方法とその結果の相当性を自らの責任で判断した上で、当該監査人の監査の結果を利用し自らの意見を述べることのできる⁽²⁾。

会計監査人の選任は、文部科学大臣が行う（準用通則法第40条）。会計監査人の資格は、「株式会社の監査等に関する商法の特例に関する法律」（以下、「商法特例法」という）第4条（第2項第2号を除く）の規定が準用される（準用通則法第41条）。商法特例法によれば、会計監査人は、公認会計士又は監査法人でなければならない（商法特例法第4条第1項）と規定している。会計監査人の任期は、その選任の日以後最初に終了する事業年度の財務諸表等について文部科学大臣の承認のときまでである（準用通則法第42条）。会計監査人の解任は、職務上の義務に違反し、又は職務を怠ったとき、会計監査人にふさわしくない非行があったとき、心身の故障のため職務の遂行に支障があり、又はこれに堪えないときになされる（準用通則法第43条）。

会計監査人は、報告書「第6章独立行政法人に対する会計監査人の監査の基準」（以下、「監査の基準」という）第3節一般基準によれば、監査人としての適切な専門能力と実務経験を有し、当該国立大学法人に対し独立性を有しなければならない、会計監査人は、監査を行うに当たって、常に公正不偏の態度を保持し、独立の立場を損なう利害や独立の立場に疑いを招く外観を有してはならず、業務上知り得た事項を正当な理由なく漏らし、又は窃用してはならない⁽³⁾。

4. 会計監査人による監査の目的、監査の実施及び監査報告

4-1 監査の目的

監査の基準によれば、会計監査人の監査の目的は、国立大学法人が通則法並びに国立大学法人会計基準及び同注解に基づき作成した財務諸表等が、国立大学法人の財政状態、運営状況等財務運営の状況をすべての重要な点において適正に表示しているかどうかについて、会計監査人が自ら入手した監査証拠に基づいて判断した結果を意見として表明することであり、財務諸表等の表示が適正である旨の会計監査人の意見は、財務諸表等には、全体として重要な虚偽の表示がないということ、及び財務諸表等の作成に際し重要な影響を与える法令に準拠していることについて、合理的な保証を得たとの会計監査人の判断を含んでいる（第2節監査の目的）。

会計監査人は、商法及び証券取引法（以下「証取法」という）に基づく財務諸表監査において、財務諸表に重要な影響を及ぼす不正及び誤謬並びに違法行為（以下「違法行為等」という。）の存在を看過することなく監査を実施する。

国立大学法人の会計監査は、商法及び証取法の会計監査と同様に、財務諸表等の正確性の証明を行い、すべての違法行為等の発見を目的としているわけではないが、財務諸表等に重要な影響を与える違法行為等については、会計監査人が積極的に発見するよう努めていかなければならない。また、財務諸表等に重要な影響を与えるには至らない違法行為等を発見した場合であっても、国立大学法人の会計監査人は、必要な報告を行う等、適切に対応しなければならない。

4-2 監査の実施

国立大学法人の会計監査は、商法及び証取法の会計監査と同様に、リスク・アプローチに基づいて実施される。リスク・アプローチは、監査リスク、固有リスク、統制リスク及び発見リスクから構成される財務諸表に重要な虚偽の表示が行われる可能性の要因に着目し、その評価を通じて実施する監査手続やその実施の時期及び範囲を決定し、より効果的かつ効率的な監査を実

施することである。

リスク・アプローチに基づく監査の実施においては、監査リスクを合理的に低い水準に抑えることが求められる。このため、国立大学法人の会計監査人は、固有リスク（関連する内部統制が存在しないとの仮定の上で、財務諸表等に重要な虚偽の表示がなされる可能性）と統制リスク（財務諸表等の重要な虚偽の表示が、国立大学法人の内部統制によって防止又は適時に発見されない可能性）を評価することにより、虚偽の表示が行われる可能性に応じて、会計監査人が自ら行う監査手続やその実施の時期及び範囲を策定するための基礎となる発見リスクの水準を決定しなければならない。例えば、固有リスク及び統制リスクが高いと判断したときは、自ら設定した合理的な監査リスクの水準が達成されるように発見リスクの水準を低く設定し、より詳細な監査手続を実施することが必要となる。また、固有リスク及び統制リスクが低いと判断したときは、発見リスクを高めに設定し、適度な監査手続により合理的な監査リスクの水準が達成できることになる。このように、固有リスクと統制リスクの評価を通じて、発見リスクの水準が決定される。

会計監査人は、国立大学法人の内部統制の状況を把握して統制リスクを暫定的に評価し、財務諸表項目自体が有する固有リスクも勘案した上で、統制評価手続に係る監査計画並びに発見リスクの水準に応じた実証手続に係る監査計画を策定し、実施すべき監査手続、実施の時期及び範囲を決定しなければならない（第4節実施基準/第1基本原則2）。

会計監査人は、リスク・アプローチを採用する場合、アプローチを構成する各リスクの評価が重要となるが、なかでも統制リスクの評価は監査の成否の鍵となるものであり、会計監査人は、内部統制の状況並びにその機能及び有効性を把握し、統制リスクの評価を行わなければならない。つまり、国立大学法人の会計監査においては、内部統制が確立され、それが機能することが前提となる。

ただ、会計監査人は、監査の効率化や監査リスクの判断に内部統制を活用するだけであって、内部統制の確立、維持自体は、国立大学法人の長の責任において行われなければならない。このため、国立大学法人の長は、内部監査室等を設置する必要がある⁽⁴⁾。会計監査人は、内部統制の有効性が監査の方

法や結果に重要な影響を及ぼすことから、国立大学法人の内部統制に重大な関心を有し、内部統制組織に改善すべき点がある場合には、適時かつ積極的に改善に向けての指摘を行うことが望まれる。

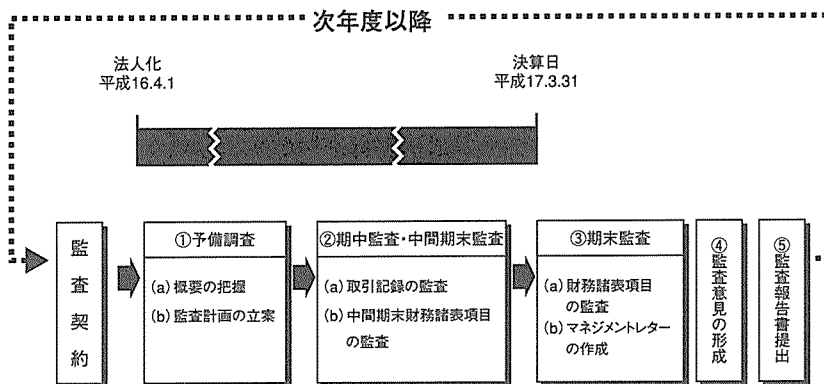
この他、会計監査人は、国立大学法人の会計監査に当たって、当該国立大学法人の長による次に掲げる事項が記載された確認書を入手しなければならない。(第4節実施基準/第3監査の実施7)。

- (1) 財務諸表等の作成責任は国立大学法人の長にある旨
- (2) 財務諸表等は国立大学法人会計基準及び同注解並びに一般に公正妥当と認められる会計基準に準拠して適正に作成している旨
- (3) 財務諸表等及びその作成の基礎となる会計記録に適切に記録していない重要な取引はない旨
- (4) 財務諸表等に重要な影響を与える不正及び違法行為はない旨
適正な財務諸表等を作成するため、及び財務諸表等に重要な影響を与える法令に準拠していることを確保するため、有効な内部統制を確立し、維持する責任は国立大学法人の長にある旨
- (5) 監査の実施に必要なすべての資料は会計監査人に提供した旨
- (6) 重要な偶発事象及び後発事象

会計監査の実施に当たっては、原則として全件検査でなく、特定の監査手続の実施に際して、母集団からその一部の項目を抽出して、それに対して監査手続を実施する試査による⁽⁵⁾。

国立大学法人化後の会計監査の流れをみると、図表3のようになる。国立大学法人は、平成16年4月1日から平成17年3月31日を事業年度（初年度）として財務諸表等を作成するが、まず監査法人と監査契約を締結⁽⁶⁾する必要がある。会計監査人は、年度開始後、予備調査として、当該国立大学法人の概要を把握するとともに国立大学法人側と十分な打ち合わせを行い監査計画を立案する。次に、期中監査・中間期末監査において、取引記録の監査、中間期末財務諸表項目監査を実施し、さらに決算日に国立大学法人により作成された財務諸表に基づき、期末監査として、財務諸表項目の監査を実施し、マネジメントレターを作成する。その後、監査意見の形成を行い、監査報告書を文部科学大臣に提出する。次年度は、初年度の同様の繰り返しとなる。

図表3 会計監査人監査の流れ



(出所) 中央青山監査法人編『国立大学法人ハンドブック』2003年、「第4編 監査・評価」4頁。

4-3 監査報告

会計監査人の監査報告について、第5節報告基準を勘案して重要な点を列挙すると次のようになる。

会計監査人は、国立大学法人が作成した財務諸表等に対して、次に掲げる事項について意見を表明した監査報告書を作成しなければならない（第5節報告基準/第1一般基準1）。

- (1) 財務諸表が国立大学法人の財政状態、運営状況、キャッシュ・フローの状況及び業務実施コストの状況をすべての重要な点において適正に表示しているかどうか
- (2) 事業報告書が国立大学法人の業務運営の状況を正しく示しているかどうか
- (3) 決算報告書が国立大学法人の長による予算の区分に従って決算の状況を正しく示しているかどうか

会計監査人は、財務諸表が国立大学法人の財政状態、運営状況、キャッシュ・フローの状況及び業務実施コストの状況をすべての重要な点において適正に表示しているかどうかの判断に際しては、国立大学法人の長が採用した会計方針が、国立大学法人会計基準及び同注解並びに一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に準拠して継続的に適用されているかどうかのみな

らず、その選択及び適用方法が会計事象や取引を適切に反映するものであるかどうか並びに財務諸表の表示方法が適切であるかどうかについても評価しなければならない（第5節報告基準/第1一般基準5）。

会計監査人は、無限定適正意見を表明する場合には、監査報告書に次の記載を行うものとする（第5節報告基準/第3無限定適正意見の記載事項2）。

- (1) 監査の対象
- (2) 実施した監査の概要
- (3) 財務諸表等に対する監査結果

先行した独立行政法人の監査報告書のモデルを基に国立大学法人の監査報告書を例示すると、図表4のようになる。

財務諸表等に対する意見表明には、財務諸表等に重要な影響を与える不正及び誤謬並びに違法行為がないかどうかについての意見表明を含むものでなければならない。（第5節報告基準/第1一般基準2）

会計監査人は、国立大学法人の作成した財務諸表等が、次に掲げる事項の全てにおいて適正に表示していると認められ、かつ、財務諸表等に重要な影響を与える不正及び誤謬並びに違法行為がないと判断したときは、その旨の意見（この場合の意見を「無限定適正意見」という。）を表明しなければならない（第5節報告基準/第3無限定適正意見の記載事項1）。

これについて、前述の報告と同様に国立大学法人の財務諸表等に重要な影響を与える不正及び誤謬並びに違法行為に関する報告書を例示すると、図表5のようになる。

会計監査人は、財務諸表が国立大学法人の財政状態、運営状況、キャッシュ・フローの状況及び業務実施コストの状況をすべての重要な点において適正に表示しているかどうかの判断に当たっては、国立大学法人の長が採用した会計方針が、国立大学法人会計基準及び同注解並びに一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に準拠して継続的に適用されているかどうかのみならず、その選択及び適用方法が会計事象や取引を適切に反映するものであるかどうか並びに財務諸表の表示方法が適切であるかどうかについても評価しなければならない（第5節報告基準/第1一般基準5）。

会計監査人は、監査意見の表明に当たっては、監査リスクを合理的に低い

図表4 監査報告書

監査報告書

平成××年×月×日

国立大学法人〇〇大学

学 長 〇〇〇〇 殿

〇 〇 〇 〇 監査法人 ㊤

代表社員 公認会計士 〇 〇 〇 〇 ㊤
関与社員

関与社員 公認会計士 〇 〇 〇 〇 ㊤

当監査法人は、準用独立行政法人通則法第39条の規定に基づき、国立大学法人〇〇大学の平成××年×月×日から平成××年×月×日までの第〇期事業年度の財務諸表、すなわち、貸借対照表、損益計算書、キャッシュ・フロー計算書、国立大学法人等業務実施コスト計算書、利益の処分又は損失の処理に関する書類及び附属明細書(以下、「財務諸表」という。)並びに事業報告書(会計に関する部分に限る。)及び決算報告書について監査を行った。なお、事業報告書について監査の対象とした会計に関する部分は、事業報告書に記載されている事項のうち会計帳簿の記録に基づく記載部分である。

この監査に当たって、当監査法人は、国立大学法人に対する会計監査人の監査の基準及び一般に公正妥当と認められる監査基準に準拠して、通常実施すべき監査手続を実施した。

監査の結果、当監査法人の意見は次のとおりである。

- (1) 財務諸表(利益の処分に関する書類を除く。)について法人の採用する会計処理の原則及び手続は、国立大学法人会計基準及び一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に準拠し、かつ、前事業年度と同一の基準に従って継続して適用されており、また、財務諸表の表示方法は国立大学法人会計基準及び一般に公正妥当と認められる財務諸表の表示方法に関する基準に準拠しているものと認められた。よって財務諸表(利益の処分に関する書類を除く。)は、国立大学法人〇〇大学の財政状態、運営状況、キャッシュ・フローの状況及び国立大学法人等業務実施コストの状況を適正に表示しているものと認める。
- (2) 利益の処分に関する書類は、法令に適合しているものと認める。
- (3) 事業報告書(会計に関する部分に限る。)は、法人の業務運営の状況を正しく示しているものと認める。
- (4) 決算報告書は、法人による予算の区分に従って決算の状況を正しく示しているものと認める。

法人と当監査法人又は関与社員との間には、公認会計士法の規定により記載すべき利害関係はない。

以 上

図表 5 財務諸表等に重要な影響を与える不正及び誤謬並びに違法行為に関する報告

財務諸表等に重要な影響を与える不正及び誤謬並びに違法行為に関する報告

平成××年×月×日

国立大学法人〇〇大学

学 長 〇〇〇〇 殿

〇 〇 〇 〇 監査法人 ㊤

代表社員

公認会計士 〇 〇 〇 〇 ㊤

関与社員

関与社員 公認会計士 〇 〇 〇 〇 ㊤

当監査法人は、準用独立行政法人通則法第39条の規定に基づき、国立大学法人〇〇大学の平成××年×月×日から平成××年×月×日までの第〇期事業年度の財務諸表、すなわち、貸借対照表、損益計算書、キャッシュ・フロー計算書、国立大学法人等業務実施コスト計算書、利益の処分又は損失の処理に関する書類及び附属明細書並びに事業報告書（会計に関する部分に限る。）及び決算報告書（以下、「財務諸表等」という。）について監査を行った。なお、事業報告書について監査の対象とした会計に関する部分は、事業報告書に記載されている事項のうち会計帳簿の記録に基づく記載部分である。

この監査に当たって、当監査法人は、独立行政法人に対する会計監査人の監査の基準及び一般に公正妥当と認められる監査基準に準拠して、通常実施すべき監査手続を実施した。

監査の実施に当たって当監査法人は、法人内部者による不正及び誤謬並びに違法行為が財務諸表等の重要な虚偽の表示の有無について合理的な保証を得ることができるよう監査を計画し実施した。

上記の監査を実施した範囲においては、財務諸表等の重要な虚偽の表示をもたらす法人内部者による不正及び誤謬並びに違法行為の存在は認められなかった。

なお、当監査法人が実施した監査は、財務諸表等の重要な虚偽の表示の要因とならない法人内部者による不正及び誤謬又は違法行為の有無について意見を述べるものではない。

法人と当監査法人又は関与社員との間には、公認会計士法の規定により記載すべき利害関係はない。

以 上

水準に抑えた上で、自己の意見を形成するに足る合理的な基礎を得なければならず、重要な監査手続を実施できなかったことにより、自己の意見を形成するに足る合理的な基礎を得られないときは、意見を表明してはならない(第5節報告基準/第1一般基準8)。

会計監査人は、意見の表明に先立ち、自らの意見が国立大学法人に対する会計監査人の監査の基準及び一般に公正妥当と認められる監査の基準に準拠して適切に形成されていることを確かめるため、意見表明に関する審査を受けなければならない(第5節報告基準/第1一般基準9)。

会計監査人は、重要な監査手続を実施できなかったことにより、無限定適正意見を表明することができない場合において、その影響が財務諸表等に対する意見表明ができないほどには重要でないと判断したときには、除外事項を付した限定付適正意見を表明しなければならない(第5節報告基準/第5監査範囲の制約1)。

5. 国立大学法人の監査制度の問題点

監事による業務監査、監事及び会計監査人による会計監査の側から問題点を考えると、監事及び会計監査人の独立性とそれを保証する条件の整備が十分かどうかについて疑問が残る。監事については、商法上の大会社であれば、「監査役ハ株主総会ニ於テ監査役ノ選任又ハ解任ニ付意見ヲ述ブルコトヲ得」(商法第275条ノ3)として、監査役に対する解任の濫用の防止策をとっているが、監事に対してはそれがない。また、監事の業務の執行に際しては、「監査役ガ職務ノ執行ニ付費用ノ前払ヲ請求シタルトキハ会社ハ其ノ費用ガ監査役ノ職務ノ執行ニ必要ナラザルコトヲ証明スルニ非ザレバ之ヲ拒ムコトヲ得ズ」(商法第279条ノ2)というような規定もなく、監事が効果的に業務監査を行う条件整備が欠けているように思われる。

会計監査人についても同様のことがいえる。商法上、「会計監査人を解任したときは、監査役会が選任した監査役は、その旨及び解任の理由を解任後最初に招集される株主総会に報告しなければならない」し、「解任された会計監査人は、前項の株主総会に出席して意見を述べることができ」(商法特例法第

6条ノ2第2項及び第3項), さらに「会計監査人は、会計監査人の選任, 不再任又は解任について, 株主総会に出席して意見を述べることができる」(商法特例法第6条ノ3)。しかし, 国法にはこれに類する規定はなく, 会計監査人は解任されても, 泣き寝入りの可能性がある。

監事及び会計監査人の解任については, 株主総会での意見を述べるといっても, 国立大学法人に株主総会は存在しないので, 経営協議会等に出席して意見を述べる等がなされるべきであろう。

国立大学法人の側からみた監査上の問題点は, 財務諸表の作成等の経理体制や会計監査に対応する内部体制の確立である。民間企業における証取法監査の実施は, 昭和26年度に始まる事業年度から, 初年度監査, 次年度監査, 第3次監査, 第4次正常監査, 第5次正常監査を経て, 正規の財務諸表監査は, 昭和32年度から開始された⁽⁷⁾。これを受けて, 商法の大会社の会計監査制度が確立するのである。これに対して, 国立大学法人の会計監査は, 当該法人の内部体制の十分な準備が整わないまま実施される。

国立大学法人会計基準は, 国立大学法人の会計に関する認識, 測定, 表示及び開示の基準を定めるものであって, その会計を処理するに当たって従わなければならない。その構造は, 国立大学法人会計基準, 同注解及び実務指針からなり, その会計処理が規定されている⁽⁸⁾。しかし, それらに規定のないものは, 「一般に公正妥当と認められている会計原則に従う」ことになる。それは, 会計基準だけでなく日本公認会計士協会や企業会計基準委員会の公表する実務指針等も含まれると考えられる。これに対応するためには, 人材の育成のみならず, 外部から会計専門家を雇い入れることが必要となる。

また, 会計監査人は, 国立大学法人の長が採用した会計方針が, 国立大学法人会計基準及び同注解並びに一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に準拠して継続的に適用されているかどうかのみならず, その選択及び適用方法が会計事象や取引を適切に反映するものであるかどうか並びに財務諸表の表示方法が適切であるかどうかについても評価しなければならない。これは, 当該法人内部に会計監査人と対等に渡り合える会計の専門家がいて, はじめて監査制度が機能を果たすことを示している⁽⁹⁾。ところが, 先行した独立行政法人の実態をみると, 会計監査人が当該法人の職員に対して財務諸表作

成のための指導を行わなければならないという状況である⁽¹⁰⁾。これは、当該法人の内部体制が整わないうちに法人化が行われたというやむおえない事情があるが、正常な状態ではない。このことは、国立大学法人にも当てはまる。

6. おわりに

国立大学法人の監査制度について、監事の業務監査、監事及び会計監査人の会計監査を中心に、それらの内容、監事及び会計監査人の選任、解任及び責任について述べるとともに、商法上の大会社の監査制度と比較し、その問題点を指摘した。

国立大学法人は、はじめて企業会計を導入し、会計監査を実施する。実際に監査等が実施されるのは数ヶ月先であるとはいえ、日々の業務は遂行されており、現場においては、試行錯誤の状況であろうと想像される。日々の日常業務の試行錯誤は、そのうち解消されるであろうが、企業会計の導入や会計監査の実施についての意味を今一同再考する必要がある。

米国のエンロンやワールドコム等の会計不正事件、わが国のバブル崩壊後の一連の金融業界等の会計不正事件、その他欧州における会計不正事件は、監査法人と被監査会社との関係、公認会計士や会計担当者の会計専門家としてのモラルを問うものとなった。このことは、監査法人と被監査会社がいかに緊張感をもって会計監査を実施することが重要かということを世間に知らしめた。また、わが国では、商法上の監査役監査の形式化あるいは空洞化が問われている。

国立大学法人会計は、企業会計方式だけでなく、予算執行統制的性格を有する官庁会計方式にも依拠しているが、旧来の感覚により、後者に関連した会計検査院等の検査等にだけ目を奪われ、業務監査と会計監査を軽視することがあってはならない。

注

- (1) 佐和隆光教授は、独立行政法人通則法がその条文において効率化を何ら定義することなく使用することに対して、驚きであるとする。それは、「効率化」という言葉の意味についての理解がまちまちであるからである。一般的には、同じ結果を得るなら、費用はできるだけ安いほうが良いという費用対効果をいうので、その意味で使われているのだろうとされる（佐和隆光『資本主義は何処へ行くのか』NTT出版、2002年、165頁）。
- (2) 商法上、大会社は、貸借対照表や損益計算書等の計算書類等について、監査役の監査のほか、会計監査人の監査を受けなければならない（商法特例法第2条）。ただし、監査役は、監査報告書に会計監査人の監査の方法又は結果を相当でないと認めたときは、その旨及び理由を記載する（同法第14条第3項第1号）ことから、会計監査人が会計監査を行い、監査役は会計監査人の監査の方法等について監査を行うものと考えられる。これは、国立大学法人の会計監査の考え方と同様である。
- (3) 報告書の監査の基準は、監査の目的、一般基準、実施基準および報告基準からなる。この構成は、監査基準（平成14年1月21日最終改正）と同様で、かつその内容も類似している。監査基準の改訂において論議的となった継続企業（ゴーイング・コンサーン）監査については、国立大学法人の監査には馴染まないことから、監査の基準には規定がない。なお、本稿において、独立行政法人は国立大学法人に読み替えて表記している。また、個々の表記は、国立大学法人に対応したものになっている。
- (4) 内部統制及び内部監査については、日本公認会計士協会監査基準委員会報告書第4号（中間報告）「内部統制」（平成6年3月23日）、内部監査協会「内部監査基準」（平成8年改訂）を参照されたい。
- (5) 試査については、日本公認会計士協会監査基準委員会報告書第9号（中間報告）「試査」（平成14年11月18日）を参照されたい。
- (6) 監査法人の国立大受託数は、次のとおりである。

監査法人	受託数	主な大学
新日本監査法人	36	東大、京大など
中央青山監査法人	32	筑波大、東工大など
あずさ監査法人	14	神戸大、広島大など
トーマツ監査法人	7	名大、九大など

（出所）『日本経済新聞』平成16年4月22日朝刊。

- (7) 当時は、被監査会社の経理担当者のみならず、監査する公認会計士の対応も十分でなかった。しかし、現在、公認会計士および監査法人の監査体制に問題はない。
- (8) これについては、拙稿『『国立大学法人会計基準』の基本的構造』『公会計研究』第6巻第1号、2004年（掲載予定）を参照されたい。

- (9) 財務諸表等の作成責任は国立大学法人にあり、会計監査人は自らの責任において財務諸表等の監査を行うという役割分担を二重責任の原則といい、会計監査人による会計監査の前提条件となっている。
- (10) わが国の民間企業において、連結財務諸表の作成が義務づけられた昭和53年当時、被監査会社において連結財務諸表の作成について経験が乏しく、監査法人がその作成の指導を行ったこともあったと言われている。

(追記) 本稿における準用通則法とは、国法第35条の独立行政法人通則法の規定の国立大学法人等への準用を意味する。

参考文献

- 加藤恭彦・友杉芳正・津田秀雄編著『監査論講義 [第5版]』中央経済社、2003年。
- 監査法人トーマツパブリックグループ編『必携国立大学法人の会計基準入門』, 清文社, 2003年。
- 国立大学等の独立法人化に関する調査検討会議「新しい『国立大学法人』像について」(平成12年3月26日)
- 佐藤誠二『大学評価とアカウンタビリティー国立大学の法人化と新会計システムの将来像一』, 森山書店, 2003年。
- 中央青山監査法人編『国立大学法人ハンドブック』, 中央青山監査法人, 2003年。
- 独立行政法人会計基準委員会他「独立行政法人に対する会計監査人の監査に係る報告書」(平成15年7月4日)
- 長吉真一『監査一般基準論』中央経済社, 2004年。
- 新日本監査法人編『よくわかる独立行政法人会計基準 [改訂版] 一実践詳解一』, 白桃書房, 2003年。
- 三橋清哉『監事監査の実務』税務経理協会, 2004年。
- 山浦久司『会計監査論 [第3版]』中央経済社, 2003年。